

**ROBERTO THOMAZ**

**ESTUDO SOBRE A UTILIZAÇÃO DO CUSTO STANDARD E REAL**

Trabalho apresentado ao Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPr, como requisito para a obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Controladoria 2003.

Orientador : Prof. Vicente Pacheco

**CURITIBA  
JULHO/2004**

## RESUMO

THOMAZ Roberto, Estudo sobre a utilização do custo Standard e Real: Estudo de caso. O presente trabalho avaliou a importância da existência de planejamento e controle sobre os custos industriais, atrelando-os ao foco de planejamento e orçamento da companhia. Focou também a sua utilização como parâmetro de análise e decisão nas operações da empresa.. Alertou para as vantagens e necessidades do planejamento, a interação entre as áreas envolvidas no processo e reforçou a implantação de conceitos de planejamento e orçamento. A intenção de estudar uma empresa multinacional, busca a divulgação de conceitos internacionais de gestão e controle, demonstrando que a existência de padrões e de modelos permitem a visibilidade de custos em qualquer país do mundo, logicamente excluindo-se os impactos da moeda (variações cambiais) e entendimento das políticas internas dos países (tributação, infra-estrutura, etc..). Outra etapa interessante é a necessidade da avaliação dos custos realizados, que obrigatoriamente seguem a legislação brasileira, incorporando os conceitos e definições da empresa multinacional. Consequentemente exigindo o registro e contabilização pelos dois métodos, transformando o próprio registro contábil em instrumento gerencial e identificador de problemas. As discussões mensais sobre o que foi planejado e o que foi realizado a nível detalhado do custo, permite a interação e discussão sobre mudanças no curto prazo. Buscou-se despertar a necessidade de entender que a rentabilidade da companhia, pode ser garantida, pela perfeita administração dos custos.

Palavras chaves: Custo Standard(STK), Orçamento Industrial, Planejamento de Custos, Formação do STK, Acompanhamento de Custos, Sistema de Custo

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	6
1.1. Custos no Brasil .....	6
1.2. Objetivo Geral.....	7
1.2.1. Objetivos Específicos.....	7
1.3. A empresa .....	8
1.4. Limitações do trabalho.....	9
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	9
2.1. Objetivos do Custo Standard.....	9
2.2. As vantagens e limitações do custo Standard.....	10
2.3. A conceituação do custo Standard .....	12
2.3.1. Princípios para boa utilização de sistemas de Controle.....	12
2.3.2. Necessidade de Criação de Nova Mentalidade .....	13
2.3.3. Adequação do Sistema à Estrutura Organizacional da Empresa .....	13
2.3.4. Responsabilidade e Controle.....	13
2.3.5. O Planejamento e o Elemento Humano .....	14
2.4. A implantação do sistema de Custo Standard .....	15
2.4.1. O Sistema de Custos.....	16
CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS .....	16
CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS .....	18
RELAÇÃO CUSTO E CONTABILIDADE .....	19
2.4.2. Preparação de Custo Standard Orçado Anual .....	20
2.5. O Planejamento da venda.....	22
2.5.1 Métodos de Previsão de Venda. ....	22
2.5.2. O que é “Grau Significativo de Sensibilidade”? .....	24
2.6. Tipos de planejamentos.....	24
2.7. O orçamento da produção .....	26
2.8. O orçamento do custo Industrial .....	27
2.8.1 Fixação de Padrões.....	27
2.8.2. O Orçamento do Custo e o Custo-Padrão .....	30
2.8.3. A Aplicação do Custo-Padrão ao Orçamento.....	30
2.8.4. O Padrão das Matérias-Primas .....	31
2.8.5. As Variações do Custo Industrial.....	34
2.8.6. O Levantamento das Despesas e a Formação do DRE.....	34
3. METODOLOGIA DA PESQUISA .....	35
4. ACOMPANHAMENTO DE CUSTOS STANDARD X REAL .....	35
5. ESTUDO DE CASO – CUSTO STANDARD (STK) NA ELECTROLUX DO BRASIL S/A .....	37
5.1. O Planejamento .....	37
5.2. O orçamento do volume de Vendas e Produção.....	37
5.3. A formação do Custo Padrão (STK 3): .....	38
5.3.1. Custos Diretos e Indiretos .....	39
5.3.2. Custos Fixos e Variáveis.....	39
5.4. Análise dos componentes do custo STK .....	40
5.4.1. Custos Diretos .....	41
5.4.2. Custos Indiretos.....	41
5.5. Verificação e análise dos números gerados.....	43
5.6. Consolidação dos números.....	43
5.7. Nova abordagem da empresa .....	44
5.8. Críticas e Sugestões.....	44
6. CONCLUSÃO .....	45
Anexo A.....	46
Anexo A.....	47
Anexo A.....	48

Anexo A.....	49
Anexo A.....	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

# **1. INTRODUÇÃO**

## **1.1. Custos no Brasil**

Com a instabilidade econômica brasileira, aumenta-se, consideravelmente, a necessidade das empresas em gerar controles e acompanhamentos dos componentes de seu custo, de forma clara e consistente, principalmente utilizando-se e incorporando-se as ferramentas orçamentárias

Dentro deste contexto, o orçamento ganha espaço por ser uma ferramenta de grande valia para um melhor planejamento e controle das empresas modernas.

É extremamente importante projetarmos cenários futuros para que, em primeiro lugar, não sejamos surpreendidos por ele; e em segundo, para que possamos controlar se, o que havia sido esperado, realmente aconteceu.

Apesar de ainda hoje “planejar”, na maioria das vezes, esteja restrito apenas a um rol limitado de grandes empresas, é extremamente necessário possuir uma melhor capacitação e habilidades no setor de planejamento.

A sociedade brasileira, depois de longos anos vivendo numa expectativa imediatista de retornos em curtíssimo prazo, passa a dedicar mais atenção a um planejamento de médio e longo prazo, que é uma característica predominante de países desenvolvidos. Portanto, de maneira geral, o planejamento da rentabilidade passa a ter um importante papel dentro da empresa.

Com ferramentas de controle vislumbrando o custo Standard e o realizado, as tarefas são formalizadas e sistematizadas, o que é vantagem para a empresa e seus funcionários, criando condições para que se progrida no sentido da otimização da ação administrativa, documentando-se planos e programas e permitindo uma aferição mais objetiva do desempenho de todos os setores da empresa.

A melhor arma de controle em Custos é o uso do Custo Padrão. Existindo dois tipos o “Ideal”, fixado em condições ideais de produção, materiais e recursos, ou “Corrente” fixado com fundamentação no planejamento e normalmente compondo Orçamento das empresas.

O custo Standard que será estudado é o “Corrente”, que está atrelado ao orçamento anual, e sofre reavaliação trimestral servindo de apoio as decisões junto ao mercado e investimento nos produtos. Ou seja, o Custo Standard como instrumento de Gestão e objetivando resultados.

## **1.2. Objetivo Geral**

O objetivo geral deste trabalho será o de verificar como o Custo Standard x Real vem sendo abordado por alguns autores, bem como verificar, como ele é usado na prática por uma empresa multinacional, que nesse caso é a Electrolux do Brasil S.A.

Veremos desde aspectos básicos de como o Orçamento deve ser gerenciado na prática, até discussões mais profundas sobre Custo Padrão e previsão de vendas. O objetivo deste trabalho de monografia, não é analisar apenas um ou outro aspecto específico do processo de custos, mas sim analisá-lo como um todo e principalmente sua integração com o planejamento orçamentário, tentando sempre abranger o maior número de variáveis possíveis.

Não aplicaremos a pesquisa para descrição do custo Real por absorção, amplamente utilizado no Brasil e acatado pela Electrolux, evitando problemas fiscais e societários.

### **1.2.1. Objetivos Específicos**

O foco principal não é apenas descrever os fatos ocorridos na área de custos, dentro da empresa, mas sim participar ativamente no processo criticando e fornecendo sugestões, quando necessárias.

Dentro da análise da empresa, enfocaremos técnicas usadas pela matriz sueca, com a finalidade de planejar e controlar as diversas empresas pertencentes ao grupo Elux no mundo. Veremos, como diferentes técnicas trazidas da Suécia, devem se adaptar ao Brasil, para poderem funcionar de maneira coerente.

Nessa primeira parte do projeto, o foco será a análise teórica sobre o assunto, com algumas passagens sobre aplicações na empresa. Porém a parte mais voltada para a empresa, será desenvolvida na segunda parte.

### 1.3. A empresa

Electrolux é a líder mundial em eletrodomésticos, produtos dirigidos à versatilidade e comodidade, que ajudam fazer a vida mais fácil e segura.

Os principais produtos fabricados são, refrigeradores, máquinas de lavar, fornos, aspiradores de pó e ar condicionado. Essa linha é conhecida no país, como linha branca.

Electrolux também é o líder mundial em motosserras e aparelhos para floresta e jardim, que é conhecida como linha “*Outdoor*”.

Cada ano, mais de 60.000 funcionários no mundo todo fabricam e gerenciam a entrega de mais de 55 milhões de produtos em diversas partes do planeta.

Uma gama de valores tenta trazer pessoas de diferentes companhias em diferentes países, para uma cultura comum, onde acima de qualquer diferença está a preocupação em atender bem o cliente final. Uma preocupação crescente também, que a empresa possui, é dar bastante atenção a produtos que não afetem negativamente o meio ambiente, tendo como objetivo que todas as fábricas do mundo possuam a ISO 14000.

Como em todo o mundo, a Electrolux chegou ao Brasil definitivamente através de uma aquisição. Apesar de importar e vender produtos desde de a década de 40 (basicamente aspiradores de pó), foi na atual década ou mais precisamente em 1996; que ela realmente passou a produzir dentro do país, com a aquisição da Prosdócimo. Usou um “*double-brand*” (marca dobrada) até meados de 1997, quando finalmente todos os seus produtos foram são designados com a marca Electrolux. No último ano, suas vendas foram acima de 600 milhões de reais, e está entre as 50 maiores empresas industriais do país. No Brasil, possuem mais de 4000 funcionários, sendo estes espalhados em 4 diferentes plantas, Curitiba, Manaus, São Carlos e São

Paulo. A maior parte da administração ainda se encontra em Curitiba, e é nessa cidade que o estudo será desenvolvido.

#### **1.4. Limitações do trabalho**

Tentou-se abordar de maneira mais completa possível todos os pontos do custo standard e real em uma empresa privada. Porém, sabe-se que em uma análise bibliográfica sempre encontramos diferentes pontos de vista para o mesmo assunto e algumas vezes até mesmo idéias opostas sobre o tema.

O objetivo deste trabalho é gerar uma visão geral sobre a utilização do Custo Standard/orçamento e Custo Real e despertar no leitor um interesse maior sobre o assunto, mostrando quão delicado e importante ele é para uma empresa. Dessa forma, uma de suas limitações é não apontar de maneira cabal o que é certo ou errado em uma formação do processo de Custo e sim incentivar que o leitor tire suas próprias conclusões sobre o tema.

Outra limitação é que sua abordagem prática será dada em apenas uma empresa, pois seria bastante proveitoso verificar como o tema está sendo abordado em outras empresas de diferentes portes em diferentes setores de economia. Por outro lado, poderemos aprofundar sobre o tema nessa empresa, desde que a parte prática se focará praticamente nela.

## **2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

### **2.1. Objetivos do Custo Standard**

#### **Instrumentos da Administração**

**Custo Standard/Orçamentos** – fornecem direção e instruções para a execução de planos, valida e direciona necessidades estruturais e de consumo.

**Acompanhamento** – permite a comparação dos Custos realizado da empresa ao que tenha sido considerado como Standard.

O Custo Standard baseia-se em padrões de desempenho ou alvos de atuação a serem alcançados dentro de um certo período, que podem ser chamados de objetivos.



Os objetivos segundo SANVICENTE (1995) devem ter duas características básicas:

- 1) Deve ser datado – ter período estipulado
- 2) Um objetivo deve ser acompanhado por uma unidade de medida (valor monetário, unidade de produção, horas de trabalho, etc.). Essa quantificação é que deve lançar as bases para o julgamento dos planos e sua execução como índices relativos e absolutos de desempenho.

Os objetivos por serem um reflexo dos níveis de desempenho desejados pela administração e pelos proprietários de uma empresa, estão sujeitos a modificações. E, também, podem ser alterados, pois são fixados em condições de incerteza ou de desconhecimento parcial do futuro.

## **2.2. As vantagens e limitações do custo Standard**

A preparação de um orçamento e a determinação de um custo Standard, com objetivos e políticas fixados, quantificados e datados, tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis, bem como a ajustá-los às atividades, para que sejam alcançados os objetivos.

Do ponto de vista do controle, o sistema orçamentário e conseqüentemente a geração do custo Standard, incute no espírito de cada funcionário a noção de custo, da economia, através de normas internas que têm por finalidade principal evitar desperdícios.

Do ponto de vista psicológico, nada é mais atenuante do que o fato de todos os empregados, mesmo os mais humildes, sentirem sua participação direta em um plano de trabalho que envolve toda a organização, sem distinção entre os graus hierárquicos. Segundo SANVICENTE (1995), essas vantagens podem ser assim resumidas:

- 1) O uso mais racional dos recursos próprios seja para o investimento no imobilizado, seja para o financiamento dos itens do ativo circulante.
- 2) A moderação nos planos de despesas, pois qualquer gasto substancial é ponderado sob o prisma de sua rentabilidade em termos do lucro final.

3) A coordenação entre todos os setores da empresa, pois seu alvo comum é o lucro a ser atingido conforme o orçamento.

4) O orçamento é um ferramental poderoso para a avaliação dos resultados das políticas de vendas, de produção e financeira da empresa.

5) Também no plano custo fabril, o processo orçamentário exige, inexoravelmente, a atenção da administração ao uso mais econômico da mão-de-obra, das matérias-primas e de outros elementos de custos.

6) O orçamento estabelece um alvo a atingir, ao mesmo tempo em que oferece meios para aferir se o desempenho alcançado está próximo ou distante desse alvo. Constitui em si um teste da habilidade do administrador, no tocante, à sua atuação em relação ao estimado.

7) Com condição primordial do próprio processo de trabalho, o orçamento requer que a administração se fortaleça, mediante o aperfeiçoamento contínuo do seu sistema de registros, análises e relatórios, indispensável à tomada de decisões.

### **As limitações do Custo Standard**

Por se tratar de posicionamentos futuros, existem vários riscos envolvidos neste processo.

Muito disso, depende da habilidade do técnico em fazer estimativas das condições em que se encontra a empresa e o elemento humano necessário. Qualquer plano, portanto, por melhor que seja, tem suas limitações; pois é baseado em estimativas. A previsão econômica não é uma ciência exata. Os impulsos emocionais da massa consumidora podem alterar radicalmente a tendência das vendas e produções de determinado setor. Mas é melhor planejar com consciência do erro, do que admitir o futuro como incerto e não fazer nada para enfrentá-lo.

Há circunstâncias em que, no cômputo total, a empresa é lucrativa, mas se suas atividades forem desdobradas por linhas de produtos, certos setores poderão mostrar-se extremamente deficientes. O processo de planejamento permite visualizar de perto a evolução de cada linha de produtos, não apenas em confronto com o seu passado, mas também com os planos preestabelecidos, frutos de cuidadosos estudos e indagações.

### **2.3. A conceituação do custo Standard**

MARTINS (ELISEU, 2003) “O Custo Standard ou padrão, muitas vezes é entendido como sendo o custo ideal de produção”, porém o conceito correto e aplicado é “Custo Padrão Corrente que considera algumas ineficiências da empresa, só excluindo as que julgam que possam ser sanadas” estando relacionado intimamente com os processos orçamentários

O que é orçamento? KOHLER (In: TUNG, 1975) define orçamento como *“um plano financeiro que serve para estimativa e controle das operações futuras”*.

HECKERT e WILLSON (In: TUNG, 1975) *“estabelece operações predeterminadas e objetivos financeiros predeterminados; olha para o futuro; e não se restringe simplesmente a uma comparação entre os resultados reais e o padrão”*.

MEYER (In: TUNG, 1975) focaliza as condições externas – como a concorrência, os fatores macroeconômicos, etc. – e as condições internas, como a produção, o potencial de venda, o processo administrativo, a solidez financeira, etc.

#### **2.3.1. Princípios para boa utilização de sistemas de Controle**

Segundo WELSCH para se introduzir um sistema de controles em uma empresa, é preciso:

1) A alta cúpula administrativa desta empresa deve apoiar a utilização do sistema, que vai envolver todos com responsabilidades administrativas, racionalizando, assim, suas tarefas.

2) O envolvimento deliberado dos administradores responsáveis pelo sucesso das operações da empresa, para que possam participar do processo de planejamento, começando pelo fornecimento de dados para a montagem dos diversos orçamentos parciais. Esta participação dos indivíduos visa diminuir o impacto negativo de imposições arbitrárias, de cima para baixo, bem como aumentar o interesse e o envolvimento de cada administrador na condução das atividades de cuja supervisão está encarregado.

3) É necessário que o sistema, particularmente na sua fase de acompanhamento e controle, gere informações que dêem destaque apenas às diferenças significativas entre o desempenho planejado e o desempenho efetivo,

como elemento para decisões posteriores pelos destinatários das informações, o que pode ser feito baseado em porcentagem.

### **2.3.2. Necessidade de Criação de Nova Mentalidade**

Na implantação de um sistema de custo standard é aconselhável iniciar pelas áreas em que estejam concentrados os entusiastas, para que os resultados satisfatórios facilitem a aceitação pelos demais e programar contatos diretos entre os administradores de linha e a Controladoria para que este compreenda melhor a realidade operacional da empresa.

### **2.3.3. Adequação do Sistema à Estrutura Organizacional da Empresa**

Ao ser feito o planejamento, o custo Standard servirá como instrumento de decisão. Sendo o mesmo participativo devem indicar o que deve ser feito, como, e quando, para que sejam devidamente alcançados os objetivos de custos da empresa; também devem identificar indivíduos específicos que possam ser posteriormente responsabilizados ou que prestem contas de desempenhos efetivos considerados satisfatórios ou não.

### **2.3.4. Responsabilidade e Controle**

A fonte de dados para o controle é a contabilidade. Mas, neste processo, volta-se para uma contabilidade por áreas de responsabilidades e autoridades sobre partes das operações da empresa.

- Centros de Investimentos;
- Centros de Custos;

**Centro de Investimento** – consiste na mesma subdivisão da empresa em unidades geradoras de resultado, acrescentando-se uma medida do ativo ou patrimônio a elas disponíveis para gerar esse resultado. O desempenho é medido com base em taxas de retorno (resultado e investimento), mas o aspecto da fixação arbitrária de valores se acentua, já que, além do preço de transferência interna, é preciso uma atribuição da parcela do investimento total da empresa colocada à disposição de cada centro.

**Centro de Custos** – quando o administrador de um segmento operacional não pode exercer, controle sobre o investimento ou custo (e o resultado), mas pode controlar o volume de despesas na realização de diferentes níveis de produção, o centro de custos será o conceito mais apropriado para a avaliação de seu desempenho à frente deste segmento, para uma situação em que se pretende reduzir os custos através do controle mais rígido.

O relacionamento ideal entre planejamento e controle pressupõe informações a respeito da execução, de modo a permitir a comparação entre valores planejados e valores efetivos. Então, tanto os planos elaborados quanto os relatórios de controle devem obedecer a um mesmo esquema de geração e apresentação de informações, o que se faz principalmente através de contabilidade de custos. Por isso, uma vez definidos os centros de custos, deve-se implantar e utilizar um plano de contas que atende às necessidades de informações para fins de planejamento e controle.

O ideal é que, mesmo que as despesas tenham a mesma natureza, é imprescindível segregar os setores da empresa em áreas de responsabilidades. Pois, o plano mais detalhado, para cada departamento, torna possível que cada unidade planeje seus níveis de despesas e controle melhor a partir de dados planejados.

### **2.3.5. O Planejamento e o Elemento Humano**

É necessário ficar claro que o planejamento e controle de resultados não podem substituir uma boa administração, como também, não podem corrigir os erros de uma administração incompetente. O importante é a qualidade dos administradores.

O planejamento e controle de resultados, embora se apóiem em conceitos importantes, constituem-se basicamente em um instrumento de administração que não pode ser superior ao indivíduo ou grupo que o utiliza, podendo tornar a tarefa de administrar mais sistemática, eficaz e compensadora. Porém, por ser um instrumento complexo, exige um grau razoável de sofisticação por parte das pessoas que o utilizam.

A penetração dessas mesmas idéias se verificou na Europa quando CAUSSIN (In: TUNG, 1975) abordou o assunto da seguinte forma: “*Entretanto é*

*fora de propósito impor orçamentos a departamentos que não estejam convencidos da exigüidade do seu funcionamento. É preciso, portanto, obter a colaboração dessas pessoas para a sua execução, bem como fazê-las participar da elaboração dos planos que lhes digam respeito... Dessa forma, cada dirigente se sente, realmente, chefe de uma célula da empresa, e responsável por ela – é um colaborador”.*

Em exaustivo estudo patrocinado pela Fundação dos *Controllers* dos Estados Unidos, Argyris identificou vários problemas sérios, a esse respeito.

Primeiro, a pressão decorrente do orçamento tende a unir os empregados contra a administração, quando eles se julgam injustiçados em consequência de normas rigidamente estabelecidas ou de padrões de atividades fixados muito acima do razoável.

Segundo, a área financeira sente-se bem sucedida quando consegue descobrir falhas nas outras. Essa posição, embora justificável, cria atritos e problemas. Por outro lado, é natural que as pessoas não gostem de ser avaliadas, criticadas, controladas. Uma das qualificações do *Controller*, especificada por HECKERT e WILLSON (In: TUNG, 1975), ilustra esse aspecto: *“O controlador deve assumir mais a posição de conselheiro do que de crítico. Quando suas investigações tocam pontos fracos no serviço de executivos de cúpula ou de executivos menores, a sua atitude deve ser: Eis algo que podemos melhorar, e não, Eis um ponto em que você merece crítica”.*

A falta de uma técnica própria constitui, em segundo lugar, uma das maiores dificuldades para executar a tarefa de preencher essa lacuna dentro do padrão moderno da administração empresarial. Não são raros os casos em que os métodos para esse campo de trabalho são trazidos das empresas estrangeiras que operam no país.

#### **2.4. A implantação do sistema de Custo Standard**

A contabilidade de custos procura atender a três objetivos distintos. O primeiro, a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; o segundo a emissão de relatórios que apóiem a tomada de decisões não rotineiras e a formulação de planos e políticas de ação; o terceiro, o custeio de

produtos para a avaliação de estoques e a determinação de lucros. Fica claro, assim, o aspecto gerencial da contabilidade de custos.

Este trabalho é focado em razão dos objetivos citados acima, tem também o caráter de um manual que explicará aos envolvidos com custos, atuais e novos funcionários, como são calculados e avaliados os custos na empresa. Também servirá de ferramenta gerencial para tomada de decisões.

#### **2.4.1. O Sistema de Custos**

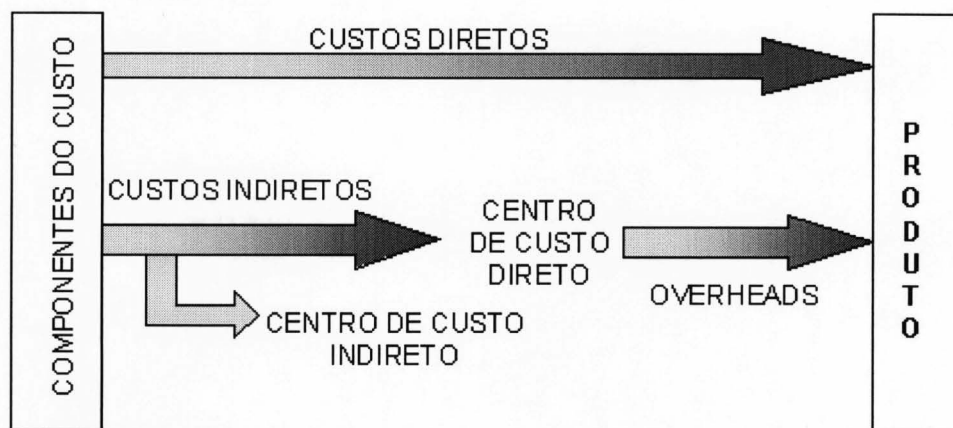
Tradicionalmente os custos têm sido conceituados como o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços. Nota-se que o conceito de custo aqui apresentado, limita-se ao processo fabril, não incluindo aqueles valores que acontecem antes ou após o processo de fabricação. Quando a contabilidade de custos começou a ser requisitada, havia uma predisposição a verticalização dos processos e os custos mais representativos aconteciam no processo produtivo (custos fabris). Os custos financeiros e de distribuição eram considerados residuais. Dessa forma, buscava-se a excelência em produção.

Atualmente a gestão das empresas exige uma visualização dos custos de forma mais ampla, isto é, ao longo da cadeia de valor da empresa. A redução dos custos ao longo da cadeia tornou-se imperativo para conseguir vantagem competitiva. A decomposição da cadeia de valor em processos, e a análise desses processos é que propiciará elementos para o delineamento da estratégia de liderança em custos. O que fazer então para reduzir custos? Buscar a otimização em todo e qualquer processo. Todos os processos determinarão, portanto, os valores dos custos, se forem feitos de forma eficaz a empresa conseguirá atingir rentabilidade desejada.

#### **CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS**

Quanto à forma de apropriação aos produtos os custos podem ser classificados em diretos e indiretos. Classificam-se como custos diretos todos aqueles que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto. Um exemplo típico de custo direto é a matéria-prima. Se os atributos de facilidade de contagem e confiabilidade de resultado não estiverem presentes então os custos são classificados

como indiretos. Um exemplo típico de custo indireto é o salário do supervisor industrial.



Relação entre custos diretos e indiretos

Fonte: ELECTROLUX **STK Handbook - Standard Cost Calculation**, Suécia

A classificação do custo em direto ou indireto depende muito mais do processo do que da espécie do custo. Por exemplo, em um processo de colagem de uma lâmina de fórmica sobre uma chapa de compensado como contar a quantidade de cola utilizada vai depender do processo. Pode-se estar observando um operário usando pincel para “lambuzar” as chapas com cola e depois prensá-las. Pode-se também estar observando um outro processo em que as chapas de compensado recebem automaticamente pontos de cola com pouca variabilidade de quantidade. Em ambos os casos podem-se estimar o consumo de cola por unidade de produto pela quantidade média, porém o segundo processo permite contabilizar uma média mais confiável em termos do consumo do recurso “cola” por unidade de produto. Assim, em algumas empresas que usem o primeiro processo o custo da cola poderá ser classificado como indireto e direto nas empresas que utilizem o segundo processo.

Todas as despesas dos centros de custos da fábrica envolvidas na manufatura são contabilizadas nas contas contábeis. Os gestores contábeis classificam essas contas de despesas em diretas e indiretas. Essa classificação é imputada no sistema contábil da empresa e partilhada por todas as áreas..

Em resumo, a classificação de uma espécie de custo em direto ou indireto depende da forma de sua utilização (processo). Os recursos consumidos (diretos ou



indiretos) no processo de manufatura de um produto são determinados e integram o custo do produto de acordo com a estrutura de produto. Os custos indiretos chegam ao produto por meio de rateios.

As despesas consideradas na hora de compor o custo dos produtos produzidos são as que são contabilizadas nos centros de custos da manufatura, estes por sua vez só recebem despesas que estejam diretamente ligadas ao processo de produção.

### CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Quanto ao volume de produção os custos podem ser classificados em fixos e variáveis. Custos variáveis são todos os custos e despesas que variam proporcionalmente ao nível de atividade, volume produzido por período. Nessa categoria, das despesas contabilizadas nos centros de custos da tabela acima, são consideradas as contas de matéria-prima e salários dos funcionários “produtores”(incluindo férias, 13º terceiro, horas extras, etc).

São considerados como custos fixos todos aqueles custos que, periodicamente, oneram a empresa independente do nível de atividade. São os custos e as despesas necessárias para manter um nível desejado de atividade, por isso também são denominados de custos da estrutura. Por exemplo, o departamento de manutenção da fábrica, responsável pelos consertos em geral do prédio, independente de produzirmos 10.000 ou 100.000 unidades, os funcionários deste departamento continuarão sendo os mesmos e ganharão o mesmo nível de salário, não serão demitidos caso a fábrica deixe de produzir em um determinado mês e nem ganharão muito mais se a fábrica produzir um grandioso número de unidades. Nesta categoria estão também incluídos aluguel da fábrica, salários mensais e encargos correspondentes, depreciação de equipamentos e instalações, seguros, luz, etc. Trata-se, na verdade, de um compromisso periódico que a empresa tem de remunerar. Apesar de serem conceitualmente fixos, estes custos podem variar em função da capacidade de produção da fábrica. É importante observar que os custos permanecem fixos para uma determinada faixa de produção, a partir da qual mais recursos fixos serão necessários. Não é possível aumentar indefinidamente o volume de produção com as mesmas instalações.

## RELAÇÃO CUSTO E CONTABILIDADE.

Em geral as definições do Custo Standard são feitas para um ciclo contábil que abrange 12 meses de janeiro a dezembro de cada ano, por exemplo.

Quando se trata de negócios sensíveis às alterações do mercado, muitas empresas procuram elaborar previsões anuais e refazer as suas estimativas em base trimestral.

Conforme mencionado, o custo Standard e o custo Real são verso e reverso da mesma moeda. Para se obterem resultados satisfatórios, portanto, devem usar os mesmo conceitos e padrões de calculo. Quando as atividades de custo Standard e contábil são controladas pelo mesmo executivo, a coordenação e a aplicação do sistema de custeio torna-se mais efetiva.

Em qualquer organização, a procura de um sistema de trabalho mais racional encontra tanto entusiastas como indiferentes e, às vezes, até contrários a qualquer tentativa de alteração do sistema de trabalho que já lhes é familiar. Esse segundo grupo deve ser submetido a programas de treinamento para que se compenetrem do trabalho que será feito e dos seus possíveis resultados para a empresa.

É um processo sadio, especialmente para a preparação dos dados de base. Através desse trabalho é que esses ocorre a familiarização com o processo. Todos os pontos a aperfeiçoar são discutidos por ambos, e os melhoramentos a introduzir também são estudados em conjunto, o que facilita sobre maneira o planejamento e o registro futuro.

O Gerente do Departamento de Custos deve, portanto, ter espírito analítico, além dos conhecimentos técnicos inerentes à sua função. Se a intenção é chegar a um serviço bem feito, o gerente desse departamento deve escolher pessoal de bom nível, mesmo em número reduzido, visando mais à qualidade que à quantidade.

Segundo SANVICENTE (1995), as principais tarefas do Custo Standard Orçado normalmente são:

- 1) Preparar a infra-estrutura do sistema.
- 2) Elaborar um cronograma, desdobrado em responsabilidades individuais.

3) Fornecer a todos os departamentos os dados e informações que eventualmente venham a necessitar.

4) Coordenar e consolidar os dados submetidos pelos diferentes departamentos, inclusive analisando-os preliminarmente.

5) Preparar os relatórios de acompanhamento, inclusive as análises sobre as variações ocorridas.

6) Assessorar a preparação dos projetos de capital.

#### **2.4.2. Preparação de Custo Standard Orçado Anual**

Enquadramento no Plano Orçamentário Anual em um esquema de planejamento em longo prazo.

Quanto ao nível do processo de preparação do custo, é necessário uma análise de oportunidades, recursos e ameaças em potencial ou reais para a empresa conjugada com os objetivos explícitos da administração de empresa. Isto é, é necessário que os executivos funcionais, os chefes de divisões ou departamentos recebam da alta administração, enumerando os resultados desejáveis para o ano, nas áreas de mercado, produtos, pessoal, finanças, produção, refletidos em valores ou intervalos de valores numéricos em termos de taxas de retorno, participação no mercado ou mesmo lucro total em valor absoluto.

Este processo, baseado em um exame das perspectivas para a economia nacional e a indústria, desenvolvimentos e situações políticas, tendências e atividades sociais, tudo em relação aos objetivos e diretrizes da empresa. Cada administrador deve iniciar seu próprio planejamento com uma idéia do programa global do qual seu plano será parte, deixando claro que o custo Standard serve como instrumento de Gestão.

Inicialmente, deve ser preparada uma previsão de venda, pois estoques e produção (e seus custos) geralmente está ligada ao volume físico de vendas.

Porém, se a capacidade de produção é a restrição principal e não a absorção do volume de produção pelo mercado (a procura), o programa de produção deverá ser o ponto de partida.

Diante das informações sobre o que se espera vender, dadas as perspectivas do mercado (procura total e parcela a ser atendida pelos produtos e serviços da

empresa) elabora-se o orçamento de produção, que é uma programação das atividades exigidas para a geração das unidades físicas a serem vendidas ou estocadas, para ampliação do inventário ou reposição de unidades vendidas previamente.

**Estoque** – é o elo de coordenação entre produção e vendas, funcionando como um amortecedor que atende às necessidades de produtos da área comercial quando a procura é extra ordinariamente intensa, e também atende às exigências da produção no sentido da utilização regular de operários, máquinas e instalações.

Porém como sabemos mais discutidos ultimamente é a minimização do estoque, portanto isso deve sempre ser levado em conta na preparação do orçamento.

Complementando a coordenação entre orçamento de vendas e orçamento de produção, teremos a confecção de previsões de estoques de produtos acabados.

A conclusão do orçamento de produção estabelece as condições das seguintes previsões:

- Consumo de matéria-prima e compras;
- Utilização de mão-de-obra direta produtiva e custos correspondentes à taxa prevista de remuneração para cada categoria de operário;
- Custos indiretos de produção. Exemplo: luz e força, manutenção, depreciação de máquinas e equipamentos, salários da supervisão de produção, seguros e aluguéis de máquinas, ferramentas e instalações e outros gastos indiretos.

A conclusão deste orçamento de recursos ocorrerá com a elaboração das necessidades de caixa e das previsões de financiamento.

Completando o conjunto de aplicações de numerários da empresa, será preciso elaborar o orçamento de gastos com ativos imobilizados (novas máquinas, equipamentos e veículos). Isto envolve pagamentos ou até recebimentos em caso de liquidação ou venda de ativos imobilizados da empresa.

Após o levantamento estimado das vendas, o custo dos produtos e o estoque necessário, teremos as informações básicas para a formação da margem operacional por linha de produto.

## **2.5. O Planejamento da venda**

Em princípio, a administração das vendas constitui o ponto de partida do esquema. Sua estruturação é feita antes da formulação dos programas de produção, de compras, de pesquisas, etc. Planejar vendas significa fixar com antecedência as quantidades físicas e os volumes correspondentes.

A avaliação dos fatores internos e externos da empresa permite determinar as diretrizes empresariais. As decisões sobre aumentos de preço, diversificações de produtos. As restrições governamentais, o desenvolvimento tecnológico, a queda de produção, o balanço de pagamentos do país, constituem alguns dos fatores a merecerem a atenção contínua da empresa.

O volume das vendas determina as necessidades da produção, das compras, dos investimentos, etc., como também a limitação imposta a qualquer um desses setores, condiciona, as possibilidades das vendas. Normalmente, portanto, as intercomunicações e o conhecimento dos setores chaves da empresa ajudam a construir previsões de vendas mais realistas. Qualquer falha neste sentido afetará inexoravelmente a qualidade dessas previsões.

Ao formular suas estimativas, o gerente de vendas deve ter plena consciência não só das despesas que afetam diretamente a área sob sua responsabilidade, mas também do fato de que seus planos de vendas podem aumentar os custos de outros setores da organização.

### **2.5.1 Métodos de Previsão de Venda.**

1) Método de previsão baseado em informações fornecidas pelo pessoal de vendas. A vantagem principal desse método é o contato direto dos vendedores com o mercado. É o mais antigo e o menos refinado método de previsão de vendas. Do ponto de vista psicológico, é o método mais recomendado, por propiciar aos vendedores, a participação direta na determinação dos volumes de venda. Tendo as seguintes desvantagens:

- a) Em geral, os vendedores não são analistas astutos,
- b) Se suas estimativas forem usadas como cotas de venda, haverá tendência a subestimar, permitindo atingir a meta com maior facilidade.

c) Em geral, desconhecem os fatos econômicos ponderáveis que determinam as possibilidades de venda futura.

2) O método de previsão de vendas pressupõe que se as vendas da indústria evoluem, positiva ou negativamente, as vendas da empresa tendem a acompanhá-las. Esse princípio, embora lógico, só pode ser posto em prática pelo julgamento acurado sobre as vendas futuras da indústria, bem como sobre as possíveis alterações na participação de cada um dos membros do mercado. É um método bastante simples, porém tem a desvantagem de não levar em consideração a capacidade da empresa de ganhar “*market share*” e manter suas vendas, mesmo com o mercado em queda.

3) A programação do uso desse novo produto pelo ramo determina a previsão da venda do fabricante. Isto quer dizer que em lugar de determinar o potencial de venda da empresa, o método passa a determinar o potencial de fabricação do ramo industrial que compra o seu produto. Quando por um motivo qualquer, forças concorrentes entram no mercado, quer do lado do vendedor, quer do lado do comprador, ou de ambos, o mercado se dilui e esse método de previsão de vendas perde a eficácia.

4) Muitos ramos industriais fazem pesquisas ou estudos de correlação para suas vendas em função dos fatores econômico-financeiros externos que tenham relação direta ou indireta com os seus negócios.

Em geral, os estudos de correlação são mais simples para um ramo industrial do que para uma empresa na área de serviços.

A projeção das vendas por correlação não pode ser feita de maneira mecânica.

5) Método de Previsão da Venda por tendência interna, invariavelmente, qualquer previsão de vendas deve partir de dados reais referentes a períodos passados. Reconhece-se que a tendência do passado não se repete necessariamente no futuro, pois as condições externas e internas da empresa são dinâmicas e sofrem alterações constantes. Mesmo assim, a tendência passada é um dos pontos de referência útil para projetar o futuro.

6) Método do Total Anual Móvel, consiste em determinar a tendência de vendas dos três primeiros anos, não em bases mensais, mas de ciclos completos de

12 meses, subtendendo-se que, em qualquer circunstância, o ciclo completo sempre inclui os movimentos sazonais, que normalmente originam grandes variações. Pelo exposto, deduz-se que o Total Anual Móvel constitui técnica capaz de facilitar as projeções. Entende-se, no entanto, que essa técnica não pode, de forma alguma, substituir o julgamento do analista com referência à tendência escolhida.

A projeção de venda pode ser dividida por áreas dentro do País, ou mesmo por vendedores ou supervisores, fazendo com que as previsões sejam melhores visualizadas dentro do todo.

### **2.5.2. O que é “Grau Significativo de Sensibilidade”?**

1) É quando um dado grau de erro (10% por exemplo) de uma estimativa pode fazer com que a taxa de retorno das operações da empresa caia abaixo do mínimo aceitável.

2) O grau de erro da estimativa considerada pode ficar fora de um intervalo tido como viável, com base na experiência ou na avaliação subjetiva da administração.

Quando as duas condições são satisfeitas, diz-se que o grau de sensibilidade é significativo, e merece maior atenção através das providências subseqüentes.

## **2.6. Tipos de planejamentos**

Segundo IGOR ANSOFF, são três níveis de planejamento:

1) Planejamento estratégico – quando decisões são tomadas a respeito de problemas externos da empresa, relativos às linhas de produtos e serviços e aos mercados atendidos, que são da maior importância para a mesma.

2) Planejamento Administrativo ou Integrativo – cuja preocupação maior volta-se para a melhor estruturação dos recursos humanos, físicos e financeiros.

3) Planejamento Operacional – é quando se utilizam os recursos da empresa o mais eficiente possível, em determinado período.

A utilização destes planejamentos é ao mesmo tempo conceitual e prática, no que diz respeito a decisões correspondentes a níveis hierárquicos distintos segundo a sua importância, sendo que a atividade de elaboração do orçamento de uma empresa para determinado fim é mais uma atividade operacional do que propriamente estratégica ou administrativa.

Por outro lado, SANVICENTE (1995) há outra forma de classificar diferentes tipos de planejamento, que se baseia entre período e projeto.

**Planejamento de Período** – visa à elaboração de plano de orçamentos de curto e longo prazo. Assim, acompanhamos nossas próprias atividades. Este planejamento baseia-se na periodicidade com que a empresa divulga dados financeiros e contábeis ao público, declara seus rendimentos tributáveis e permite atingir todas as atividades da organização dentro de um mesmo esquema de planejamento.

**Planejamento por Projeto** – é quando se dá um tratamento separado das atividades da empresa a um determinado empreendimento. O esquema de planejamento e toda a confecção de estimativas são feitos não em função de períodos de tempo (semanas, meses, anos), mas sim, em etapas até a sua conclusão.

### **Aplicação de análise de sensibilidade ao planejamento orçamentário**

A realização de uma análise de sensibilidade antes da implantação de um orçamento eleva a sua potencialidade em termos de planejamento, pois permite estudar os efeitos de certos eventos possíveis e julgar, em função de uma noção de probabilidade de ocorrência desses eventos, e até que ponto se pode responsabilizar o executante de alguma operação por uma variação significativo ocorrida entre, orçado e realizado, quando se sabia, desde o início, que alguns elementos dessa geração estavam sujeitos a grandes margens de erro e a eles o resultado do exercício ou o saldo de caixa eram muito sensíveis.

### **Objetivos e definição da análise de sensibilidade**

Aplicando a análise de sensibilidade permitirá:

➤ Determinar o significado de uma variação em relação a uma hipótese básica durante o ciclo de vida do produto.



➤ A determinação das hipóteses mais sensíveis ajuda a concentrar a atenção e os esforços da administração sobre as áreas críticas.

➤ Mesmo que as possibilidades não possam ser fixadas, a administração pode conhecer os valores dos parâmetros necessários para que o produto se torne rentável.

➤ A análise de sensibilidade melhora o planejamento e o controle porque se torna compreendido por todos os envolvidos no processo.

➤ São rapidamente identificadas as hipóteses menos realistas, eliminando-se a perda de tempo e esforço adicional com cálculos orçados.

➤ A análise de sensibilidade familiariza o pessoal com responsabilidades pelas operações com os tipos de erros de previsão mais comuns e probabilidades mais realistas nas estimativas feitas.

### **Fontes e causas de erros de estimação**

No orçamento anual, a administração procura estimar determinada taxa de rentabilidade que satisfaça os objetivos estabelecidos para as operações de empresa.

Como a ocorrência de erros de estimação pode levar a resultados reais abaixo (ou acima) dos previstos, é necessário que a administração conte com um procedimento que lhe permita determinar a possibilidade e a magnitude desses erros antes de proceder à implantação de um plano, ou mesmo decidir se deve ser implantado, rejeitado ou modificado.

**Estimativas** – baseiam-se em previsões de volumes de vendas e preços, de venda e custos, de aquisição de materiais e de produção, despesas operacionais e investimentos em ativo imobilizado, duração econômica de produtos, equipamentos e instalações, etc.

Todos estes itens estão sujeitos a erros maiores ou menores de estimação.

## **2.7. O orçamento da produção**

### **O Planejamento da Produção**

O orçamento da produção tem raiz nas estimativas de venda. Sem venda, a produção não tem sentido, já que a receita da empresa depende dessa venda. A área

da produção tem por tarefa transformar as matérias-primas em produtos acabados, adicionando a mão-de-obra e os custos necessários.

No planejamento da produção, o gerente da fábrica pode sugerir modificações no plano de vendas, como a combinação de vários produtos da mesma linha, a mistura das cores, dos tamanhos, etc., seja para o melhor aproveitamento das máquinas e, ou dos tipos de mão-de-obra, seja para a melhor absorção do custo, visando a um só alvo: baixar o custo do produto e, ao mesmo tempo, alimentar as vendas, com produtos acabados, no momento certo e na qualidade desejada.

O fluxo de caixa recebe o impacto imediato das alterações feitas na produção, pois, às vezes, os operários são pagos em base mensal ou semanal, e, às vezes, as matérias-primas e os bens de produção são pagos antes da venda dos produtos elaborados. Esta inter-relação das atividades de produção com as áreas de vendas e finanças fazem com que o orçamento da produção não possa ser considerado parte estanque do planejamento global da empresa.

Dependendo do volume das vendas e da variação dos estoques inicial ou final do período orçamentário, a empresa determina a quantidade dos produtos a manufaturar. Quando o estoque inicial for maior que o final, a quantidade produzida deverá ter sido menor que a quantidade vendida, e vice-versa.

O orçamento de fabricação oferece a base para a elaboração do custo industrial estimado, que é utilizado com meio de controle.

A fórmula básica para o orçamento de produção é:

$$P = EF - E_i + V$$

Como geralmente tenta-se minimizar os estoques a produção, acaba sendo mais influenciada pelas vendas mesmo.

## **2.8. O orçamento do custo Industrial**

### **2.8.1 Fixação de Padrões**

É necessário fixar padrões de custos durante a utilização de orçamentos para fins de planejamento e controle.

Os padrões de custos são estimativos, mais de origem técnica, que refletem níveis ou valores considerados como representativos de determinado grau desejável de eficiência, na utilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

Há dois tipos básicos de padrões: custos físicos e custos administrados.

### **Fixação de Padrões para Custos Físicos**

**Custos Físicos** – são os itens que mantêm uma relação material bastante definida com o volume de atividade em que determinado recurso está sendo consumido.

O valor do item de custo físico varia de maneira bastante perceptível com a variação do volume de produção ou atividade. As eventuais variações verificadas estarão em torno de uma média, norma ou padrão, e o objetivo, no controle orçamentário, é identificar as variações excessivas e explicá-las.

### **Fixação de Padrões de Custos Administrativos**

Custos administrativos são menos nítidos, exemplo:

- Despesas com o treinamento de altos executivos;
- A construção e manutenção de um estacionamento para automóveis dos funcionários;
- Jornal interno, etc.

Fica difícil de perceber o impacto da despesa sobre o volume de atividades da empresa como a distância do momento em que os recursos são despendidos, neste tipo de custo.

O correto é encarar o empreendimento com estes tipos de custo como sendo um projeto, detalhando as fases em que os recursos serão despendidos, com estimativas dos gastos correspondentes e fazendo o acompanhamento.

### **Fontes de Dados para a Fixação de Padrões**

É importante recorrer aos mais diversos setores da empresa para fixar adequadamente os padrões de receita e custo.

São valiosos:

- A experiência dos indivíduos envolvidos;

➤ A própria contabilidade funcionando como um arquivo copioso de dados para o emprego de diversas técnicas apropriadas (exemplo: análise de regressão para fixação de padrões de custos físicos)

#### **Fontes de dados para determinar padrões de custos importantes numa empresa**

<b>ITEM DOS CUSTOS</b>	<b>FONTES DE DADOS</b>
Preço de matéria-prima	Suprimentos, Engenharia.
Consumo de matéria-prima	Manufatura, Engenharia.
Preço de mão-de-obra direta	Manufatura.
Uso de mão-de-obra direta	Manufatura.
Custos indiretos de produção	Todas as fontes acima citadas.

#### **Utilização de Padrões no Processo Administrativo**

Padrões representam níveis desejáveis de eficiência operacional. Mas também, geram algumas implicações para o comportamento dos indivíduos e setores a eles submetidos, podendo contribuir positiva ou negativamente para o andamento das atividades da empresa.

É importante, por questões de motivação e interesse pelo padrão, que o indivíduo a ele submetido tenha alguma participação no processo segundo o qual é fixado, pois é muito mais provável que procure alcançar um padrão que resulte de consultas mútuas aos superiores e aos técnicos encarregados dos estudos de que quando o padrão é imposto de cima para baixo, embora esta afirmação possa ser qualificada pelo nível psicológico e intelectual do indivíduo que esteja sendo considerado.

#### **Controle Orçamentário com base na Análise de Variações**

Variação é a diferença entre o planejado e o realizado.

As variações precisam ser avaliadas para que:

- Se possa dizer se ela é importante;
- Em caso afirmativo, identificar suas causas;

➤ Caso as causas sejam controláveis em dado setor da empresa, se tomem as providências cabíveis.

### **Variações Significativas**

Considera-se importante uma variação que caia fora de um intervalo predeterminado e se constitua, portanto, em uma exceção, para isto é necessário:

- A magnitude absoluta da variação, em termos monetários;
- A magnitude da variação, relativamente ao valor total do item;
- O padrão de comportamento das variações, relativas no tempo.

Pequenas variações não merecem análises e providências adicionais.

### **2.8.2. O Orçamento do Custo e o Custo-Padrão**

Como indicado anteriormente, o orçamento empresarial tem por base a projeção dos fatores operacionais para o período por vir, para que, sobre tais projeções, possa exercer-se o controle. Nesse sentido, o custo-padrão não se diferencia do custo orçado, pois ambos representam custo futuro estimado. Há, porém, uma diferença no grau de refinamento dos dois sistemas em uso. O custo orçado pode ser elaborado de forma global sem grandes preparativos para tal finalidade, já que não procura determinar detalhes sobre os componentes do custo total. Por outro lado, o custo-padrão obedece a um processo criterioso de elaboração e análise, capaz de fornecer todas as informações necessárias, de conformidade com as exigências, devido à sistemática da administração fabril e financeira.

### **2.8.3. A Aplicação do Custo-Padrão ao Orçamento**

No planejamento e controle das vendas, a empresa projeta suas vendas para o período futuro com a intenção de comprar os valores reais com os estimados. Qualquer variação substancial estará sujeita à averiguação, para determinação dos seus motivos.

Do ponto de vista do custo-padrão para fim de orçamento deve-se abordar aspectos básicos.

Quando os fatores de custo sofrem alterações freqüentes e acentuadas, a determinação do período do custo-padrão tem preponderante importância: trimestral, semestral ou anual. Nos regimes de economia estável, o custo-padrão é preparado para o ano inteiro.

A elaboração dos padrões não é tarefa apenas do administrador de custos, mas de todos os executivos que têm a ver com a fase de elaboração dos produtos finais da empresa. Quanto mais acurado o padrão, maior utilidade oferecerá.

A produção contribui, para essas finalidades, com seus conhecimentos sobre a capacidade fabril e o grau de desenvolvimento do pessoal; o Departamento de Compras contribui com a tendência dos preços dos materiais, suas fontes de procura, prazos de entrega, etc; o Departamento de Custo Industrial contribui com as suas experiências no tocante ao custo passado e suas tendências para o futuro. É com a fusão desses conhecimentos, que a empresa consegue estabelecer padrões de custo mais corretos.

#### **2.8.4. O Padrão das Matérias-Primas**

Antes da elaboração do custo-padrão, o departamento da engenharia de produção estuda, em conjunto com a gerência fabril, o plano do uso dos materiais, tanto em quantidade e valor como em qualidade, para a confecção dos produtos finais. Ao receber esses dados, o departamento de compras investiga, no caso de inexistência ou insuficiência de estoque, as possibilidades de adquirir materiais junto aos fornecedores. Entre outras ponderações, os fatores custos, qualidade, prazo de entrega, lote econômico, etc., são levados em consideração. Um estudo conjunto do departamento da engenharia de produção, ou da gerência fabril, com o departamento de compras, define os padrões de matérias-primas para cada unidade do produto final. Isso engloba o padrão das matérias-primas necessário para cada unidade do produto final e o padrão de preço para cada unidade de matérias-primas a ser usada.

A formulação do padrão da mão-de-obra direta requer, em primeiro lugar, estudos sobre a utilização da mão-de-obra direta no passado. Tais estudos procuram, em princípio, determinar o tempo médio histórico para a execução de cada tarefa, na elaboração do produto final. O conhecimento do passado serve apenas como ponto de partida para elaboração do padrão para o futuro, pois nem sempre o desempenho

do passado representa a média ideal para o futuro. O maior treinamento do pessoal, ou o melhor desempenho de novas máquinas, pode alterar substancialmente o padrão da execução.

A finalidade de todos esses estudos é determinar, com o maior grau de acerto possível, o tempo necessário para a execução das tarefas na elaboração do produto final. Isso constitui o padrão de tempo da mão-de-obra direta. Ao mesmo tempo, o Departamento do Pessoal estuda, em conjunto com o Departamento de Produção ou a Gerência de Fábrica, o custo médio por hora da mão-de-obra direta de cada categoria de operador. Isso constitui a taxa hora padrão da mão-de-obra direta.

Os encargos sociais, como INPS, FGTS, 13°. Salário, Salário-Família, etc., que incidem sobre a mão-de-obra direta, têm constituído um dos pontos de discordância entre duas linhas de pensamento; a que procura identificar tais encargos como parte integrante da mão-de-obra direta, devido à natureza não proporcional à mão-de-obra direta, classificando-os, portanto, como item do custo.

Suponhamos que na elaboração de uma unidade de produto final sejam necessários três tipos de matérias-primas:

- 1 kg da matéria-prima “X” a razão de R\$ 2,00 por kg
- 1,5 da matéria “Y” a razão de R\$ 3,00 por kg
- 0,5 da matéria-prima “Z” a razão de R\$ 10,00 por kg

Ao mesmo tempo, para processar essas matérias-primas, são necessários três tipos de mão-de-obra, de conformidade com os seguintes tempos padrões de execução:

- 1 hora de mão-de-obra direta no Departamento “A” a razão de R\$ 3,00 a hora.
- 2 horas de mão-de-obra direta no Departamento “B” a razão de R\$ 4,00 a hora.
- 2 horas e 30 minutos de mão-de-obra direta no Departamento “C” a razão de R\$ 8,00 a hora.

Somando, temos o custo direto de cada unidade do produto final:

Matérias-primas.....	R\$ 11,50
Mão-de-obra direta.....	R\$ 31,00
<b>Total.....</b>	<b>R\$ 42,50</b>

No fim do mês, a Contabilidade Industrial revela que o custo real ultrapassou o custo-padrão. Diante dessa notícia, todos os esforços são feitos para determinar as causas. São cinco os principais motivos que provavelmente deram origem ao maior custo direto, isto é, a soma do custo das matérias-primas e do custo da mão-de-obra direta:

- 1) O preço das matérias-primas utilizadas no processo;
- 2) A quantidade das matérias-primas utilizadas no processo;
- 3) O tempo de mão-de-obra direta empregada na produção;
- 4) A custo da mão-de-obra direta empregada na produção;
- 5) O custo dos insumos variáveis diretos de fabricação.

Além desses motivos, os padrões usados como base de comparação poderiam não estar bem elaborado devido a algum julgamento errôneo.

O overhead é o outro grupo dos itens das despesas fabris. Devido à sua natureza, a elaboração do padrão do overhead é relativamente mais complexa do que a do padrão das matérias-primas e da mão-de-obra direta.

Antes que o overhead seja alocado aos produtos finais, o processo de trabalho segue um caminho mais ou menos padronizado:

- 1) Estimar o custo direto para cada departamento produtivo, ou de serviços.
- 2) Estimar os itens do custo sujeito a rateios, isto é, os que não podem ser debitados diretamente ao centro de custo, como: seguros, impostos, água, luz, aluguéis, etc.
- 3) Distribuir os resultados do item 2 a todos os departamentos fabris, mencionados no item 1.

Um dos problemas fundamentais para a aplicação dos padrões de overhead é que, na maioria dos casos, a produção executada é diferente da produção estimada.

Determinados os diferentes níveis de capacidade de produção, é necessário determinar quais seriam as despesas padrões para cada departamento. Convém ressaltar que certos tipos de despesas gerais de fabricação seguem a tendência da produção, embora não sejam diretamente proporcionais a ela.



Quando a produção aumenta, por exemplo, as despesas do Refeitório também aumentam, principalmente devido à parcela variável, enquanto as suas despesas fixas não se alteram.

O item Materiais Indiretos também apresenta certa tendência à flutuação, isto é, crescendo a produção, tais despesas também sobem, mas não de forma diretamente proporcional.

### **2.8.5. As Variações do Custo Industrial**

A apuração das variações do custo em relação ao custo-padrão obedece aos seguintes estágios:

- 1) Calculam-se os custos padrões relativos aos três primeiros elementos de custo, as matérias-primas, a mão-de-obra direta e o overhead.
- 2) O custo dos trabalhos executados é determinado em termos dos custos padrões.
- 3) Os custos reais são comparados aos custos padrões para apurar qualquer diferença, chamada variação do custo.
- 4) As variações entre o custo real e o custo-padrão são registradas em contas apropriadas.

### **2.8.6. O Levantamento das Despesas e a Formação do DRE.**

O levantamento das despesas administrativas e de marketing é uma parte mais fácil para se elaborar quando tratamos de orçamento. As despesas administrativas são dadas pelas áreas corporativas das empresas como IT (informática), área financeira, diretorias, controladoria e Departamento de Recursos Humanos.

Essas despesas são orçadas por centros de custos e são descritas de forma bastante detalhadas, desde gastos com materiais de escritório até despesas de viagens dos diferentes gestores. As mesmas podem ser rateadas para diversas linhas de produtos, para que se passe a ter um resultado por linha.

As despesas de marketing são orçadas pela diretoria junto com a área de marketing, traçando estratégias de como a empresa deseja atuar em relação às pesquisas de mercado, despesas com propaganda e treinamento de vendedores, entre

outras. É uma área bastante estratégica para empresas industriais, por esta sendo tratada em separado.

Finalmente, com o preço e quantidade, dos diferentes produtos das diferentes linhas orçadas, juntamente com o levantamento dos diferentes custos (dados pela combinação de mão-de-obra direta e indireta, matéria-prima, reposição de maquinário e outras) e despesas administrativas e de marketing; pode-se elaborar um DRE (Demonstração de Resultados do Exercício) para a empresa, e verificar se o resultado obtido corresponde ao desejado, caso a conclusão seja negativa dever-se-á revisar onde será preciso alterar para chegarmos ao DRE ideal e analisar se isso será possível.

### **3. METODOLOGIA DA PESQUISA**

O que será mais profundamente observado na segunda parte da monografia, revisará todos estes conceitos levantados e analisará como eles são usados na prática em uma empresa multinacional.

A vantagem desse “Estudo de caso” será a capacidade de verificar como está sendo elaborado o custo standard e orçado na Electrolux, e gerar sugestões de como melhorá-lo de forma qualitativa. Estas informações serão levantadas através de questionamento direto com os responsáveis. O levantamento do custo-padrão, será feito conjuntamente com a área de custos, o orçamento de vendas com os Gerentes de produtos das diferentes linhas, o orçamento de produção com os engenheiros de fábrica

Desta forma verificamos e concluímos, de como ocorrem os relacionamentos das diferentes áreas da empresa e de como é a sinergia entre elas.

### **4. ACOMPANHAMENTO DE CUSTOS STANDARD X REAL**

Quando possuímos parâmetros de comparação para o custo Real, ou seja, o custo Standard (STK) é extremamente positivo a realização de reuniões e discussões sob as variações de custo por produto.

E extremamente importante à conscientização de que as estratégias de Mercado e Preços está relacionado ao custo Standard e que o seu atingimento ou execução é fundamental para gerarmos o resultado da companhia.

Com esta finalidade é produzida uma pasta com toda a descrição, análise e evolução dos custos por modelo de produto (anexo A).

Baseados nestas informações é importante unir as áreas de Suprimentos, Manufatura, Engenharia, Controladoria, Marketing e área Comercial, para discutir propostas correlacionadas à melhora no processo de atingimento de custo e paralelamente dos resultados mensais.

Este controle deve ser uniforme e conhecido pelos integrantes das áreas deve ser atualizado e validado mensalmente

Importante atrelar este padrões e condições a critérios universalizados na empresa, como criar e divulgar alguns destes itens, com os parâmetros de participação em resultado

### **Introdução à segunda parte do trabalho**

O próximo passo será analisar e estudar como toda esta teoria desenvolvida até o presente momento está sendo utilizada na prática em uma empresa multinacional.

## **5. ESTUDO DE CASO – CUSTO STANDARD (STK) NA ELECTROLUX DO BRASIL S/A**

Nesta segunda parte do projeto iremos analisar mais de perto, como funciona o custo Standard chamado internamente de STK em uma empresa multinacional. Iremos verificar desde dados genéricos para montarmos o plano de orçamento, e o custo Standard,

Somente para recordarmos um pouco mais sobre a empresa em estudo, essa é uma empresa sueca que está no Brasil a mais de 60 anos, porém nos últimos três anos com uma presença mais forte, atuando em diversos mercados, com o principal destaque no mercado de linha branca (“*White Goods*”).

De uma maneira geral a empresa está tendo um melhor desempenho em termos de margem operacional que o último ano. Seu “*market share*” aumentou, em razão do lançamento de novos produtos com muita tecnologia empregada.

### **5.1. O Planejamento**

O orçamento da Electrolux é feito em base trimestral e serve tanto como um instrumento de planejamento como de controle. De planejamento, porque sinaliza aos principais acionistas o caminho que a empresa pretende trilhar, e como controle para verificação dos objetivos traçados.

Quando está sendo preparado o “budget”, que servirá como base de cálculo para vários dados que serão usados durante o ano, o rateio de despesas entre as linhas e o custo padrão, esse último mais conhecido como STK (*Standard Cost*).

Vários formulários são enviados para a Suécia trimestralmente com as informações das diversas linhas. Os principais formulários que apresentam, o “profit and loss” por linha de produto, e o balanço patrimonial.

### **5.2. O orçamento do volume de Vendas e Produção**

A quantidade de venda é estimada pelos gestores conjuntamente com a área de planejamento. São usados dados históricos, porém principalmente nas linhas menores não se usa nenhuma técnica de tendência, ou seja, neste tipo de orçamento

de venda é dado bastante ênfase no “*feeling*” de mercado do gestor, com pouca interferência por parte da controladoria.

De um lado é bastante motivador para o gestor, traçar o futuro do seu próprio negócio, porém ele passará a ser cobrado por isso, e caso não venha a cumpri-lo terá bastante pressão de outras áreas. Não podemos dizer que a área de planejamento e controladoria seja a área que exerça pressão direta, esta vem mais dos diretores ou gestores da linha de outras partes do mundo.

O orçamento de venda é feito produto por produto, em base mensal; isso tanto para vendas no mercado interno, como para o mercado externo.

O volume de produção é bastante importante, pois irá nos dar não só o estoque médio orçado, como também o custo médio orçado, ou custo padrão que no BUDGET, servirá como base para o resto do ano.

### **5.3. A formação do Custo Padrão (STK 3):**

Existem padrões básicos dentro do grupo Electrolux, que são seguidos por todas as suas filiais espalhadas pelo mundo. O “*Accounting Manual*” (ou manual contábil) está disponível para todos os funcionários, ou seja, com apenas um clique pode-se navegar e tirar dúvidas de todos os formulários contábeis da empresa. Entre eles existe o manual do “*Standard Cost*”, ou custo padrão, onde nos é descrito todos os dados em detalhe de como montá-lo.

Os benefícios de se ter um bom custo padrão são:

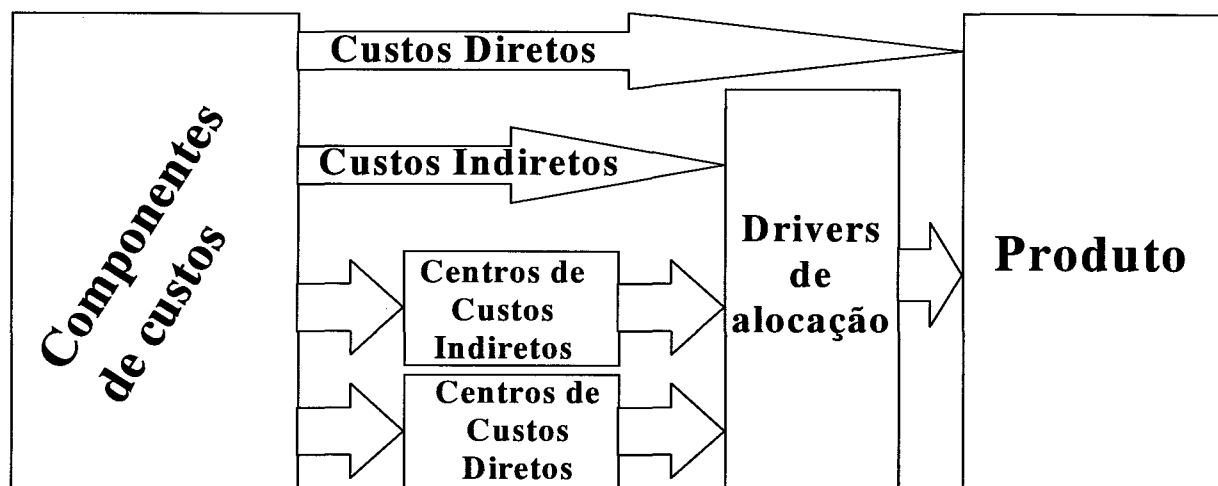
- Uma correta medida dos custos com um bom nível de detalhe;
- Uma maneira eficaz de se fazer o gerenciamento e controle das distorções entre o custo padrão e o real, mês a mês;
- Facilitar a comparação dos custos entre as empresas do grupo em diversas partes do mundo;
- Uma base para novos investimentos, pois se pode medir a capacidade de retorno do novo investimento;
- Ajudar nas decisões de preço de venda;

Podemos dividir os custos de duas maneiras: Os custos diretos e indiretos, e os custos fixos e variáveis.

### 5.3.1. Custos Diretos e Indiretos

O custo direto é a matéria-prima de cada produto alocada pela estrutura de materiais do produto.

Os custos de mão de obra e overhead são alocados aos produtos por drivers de alocação pela metodologia ABC.

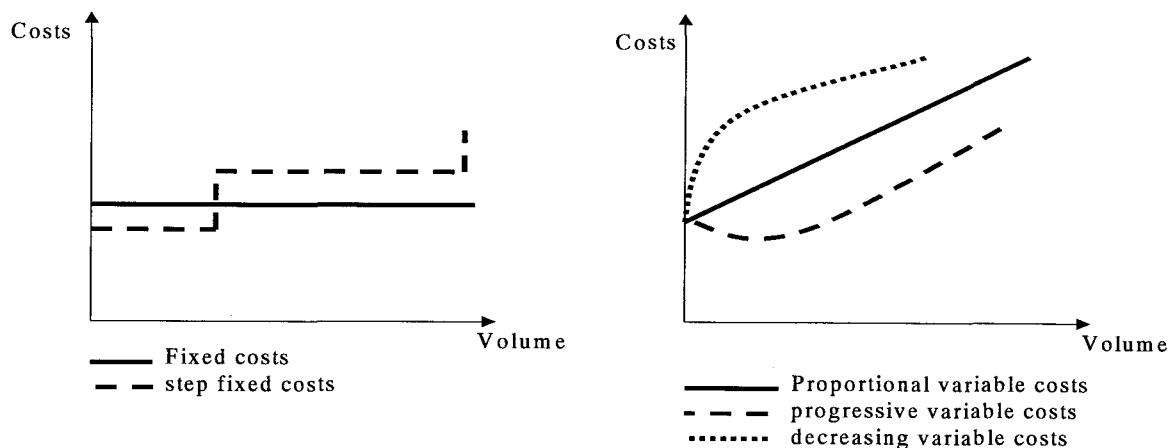


Fonte: ELECTROLUX STK Handbook - Standard Cost Calculation, Suécia

### 5.3.2. Custos Fixos e Variáveis

Os custos fixos geralmente não variam independente da quantidade produzida, porém sabemos que existem limites, onde a necessidade de aumento de produção resultará em um aumento dos custos fixos.

Os custos variáveis variam de acordo com a produção, às vezes variando de uma maneira progressiva com o aumento da produção, às vezes decaindo com o aumento da produção.



Fonte: ELECTROLUX STK Handbook - Standard Cost Calculation, Suécia

Com esses dois conceitos básicos, poderemos desenvolver melhor e classificar os componentes que irão fazer parte do custo do produto.

#### 5.4. Análise dos componentes do custo STK

O custo padrão é dado pelos componentes abaixo. Iremos descrevê-los um a um para melhor entendermos a contabilização do custo final.

Material Direto	Direct Material	<b>DM</b>	Variável e Direto
Mão-de-obra Direta	Direct Labor	<b>DL</b>	Variável e Direto
Custos Indiretos, Variáveis	Factory Overheads Variable	<b>FO-v</b>	Variável e Indireto
	<b>STK 1</b>		
Custos Indiretos, Fixos	Factory Overheads Fixed	<b>FO-f</b>	Fixo e Indireto
Obtenção e Movimentação	Material Overheads	<b>MO</b>	Fixo e Indireto
	<b>STK 2</b>		

Depreciação do ferramental	Tooling Costs	TC	Fixo e Indireto
Custos de Desenvolvimento	Development Costs	DC	Fixo e Indireto
	STK 3		

#### 5.4.1. Custos Diretos

##### Material Direto (DM)

Primeiramente deveremos ter a quantidade padrão que iremos comprar, e daí a área de compras estipula o preço médio dos materiais diretos que irão formar o produto. O nível de detalhe para este cálculo é bastante grande também e envolve a área de compras, juntamente com a engenharia e a área de custos.

Faz parte do DM, desde matéria-prima componente do produto, até valores de embalagem e manual de instrução. Despesas concernentes ao departamento de compras irão fazer parte do *Factory Overheads* ou *Material Overheads*.

##### Mão-de-Obra Direta (DL)

É o total de gastos com salários, horas extras, e encargos sociais obrigatórios ligados diretamente à produção (FGTS, adicional noturno, provisões, etc.).

#### 5.4.2. Custos Indiretos

Os custos indiretos devem ser alocados entre as diferentes linhas de produção dentro de uma planta, é alocado por drivers específicos de cada linha de produção, porém pode-se calcular o custo indireto de outras maneiras:

- Usando tempo (tempo de trabalho da máquina, horas trabalhadas);
- Quantidade (quantidade produzida, número de funcionários);
- Valores (Salários diretos, ativos, etc...).

O importante é que os custos indiretos sejam realistas com a operação.



### **Custos Indiretos, Variáveis (FO-v)**

É o total de gastos com benefícios (Assist. Médica, Dentária, Tickets, etc.), e todas as outras despesas variáveis (material auxiliar de produção, energia elétrica, água, material refugado, etc.), ligadas diretamente à produção.

### **Custos Indiretos, fixo(FO-f)**

- É o total de gastos fixos como: Depreciação, Gerentes e Supervisores e todas as despesas dos centros de custos de apoio (Departamento de qualidade, Laboratório, Departamento de custos), enfim todas as áreas da administração fabril.

### **Materiais Indiretos (MO)**

É o total de gastos dos centros de custos ligados diretamente à obtenção e movimentação de materiais diretos e indiretos necessários a produção (Suprimentos, logística, recepção de materiais, movimentação de matéria prima).

### **Gastos de Ferramental(TC)**

É o total gasto com a depreciação do ferramental.

### **Custos de Desenvolvimento(DC)**

É o total de gastos com o desenvolvimento de novos produtos ou alterações nos produtos de linha englobando toda a engenharia, laboratório, etc.

Através da obtenção destes dados poderemos então encontrar o custo STK3 do produto. No caso do orçamento, já possuímos o volume de produção para o próximo período. O orçamento das despesas dos centros de custos que irão formar os itens do STK3 serão orçados pelos diversos gestores dentro de um sistema ERP. Neste software as despesas passam a ser bastante detalhada, desde salários diretos até despesas gerais de fax, telefone etc.

Com o volume de produção em mãos e as despesas alocadas corretamente nos devidos centros de custos, podemos processar as alocações dos valores aos produtos formando assim o custo de cada produto.

### **5.5. Verificação e análise dos números gerados.**

Com base nos valores calculados pelo STK obteremos o Profit and Loss (resultados separados por unidade de negócio).

Este Profit and Loss será repassado para o gestor e analisado conjuntamente com a área de planejamento. O Profit and Loss para as diferentes unidades de negócio são gerados dentro de um programa executado em Excel o qual irá simular todos os dados referentes ao Resultado.

Após a simulação já teremos todas as informações geradas referentes ao Profit and Loss e informações de nível de inventário e alguns índices calculados sobre esses dados como o RNA (*“return on net assets”*) e EVA.

O gestor então confere os dados e discute com o seu superior, geralmente fora do país, para que sejam feitas algumas revisões se preciso.

### **5.6. Consolidação dos números**

Após a aprovação pelos gestores dos seus respectivos números, serão consolidados. Ele irá organizar, quase que automaticamente, todas as linhas de produtos para suas determinadas classificações internas e gerar uma base de dados, que será colocada mais tarde dentro do EIS (Expert Information System), para ser analisada e revista pela diretoria e presidência, servindo como um veículo potente de informação interna.

A Electrolux terá formulários, gerando diferentes tipos de informações do enviadas para Estocolmo. Esses formulários foram colocados no ANEXO I, e poderão ser observados. O BU48 é o formulário mãe, que contém o P&L linha por linha, resumindo os principais índices, à parte do ativo e passivo da empresa, assim como seu fluxo de caixa.

Após todo esse processo de envio as informações serão importadas para o sistema oficial da empresa, onde será usado como medida de controle, pois mensalmente os gestores terão que justificar os desvios ocorridos, e o que realmente causou aquele desvio.

## 5.7. Nova abordagem da empresa

Desde o ano de 2000 o principal foco do grupo é o índice EVA da empresa, também chamado de “value added” ou “value created”. Resumidamente, esse será o retorno operacional da empresa, menos o custo de capital da relação entre ativo e passivo da empresa. Existem algumas diferenças no modelo de cálculo do EVA, aqui iremos descrever como ele é feito na Electrolux do Brasil S.A. O custo de capital é dado pelo índice WACC (“Wheighted Average Cost of Capital” Electrolux),. Depois de considerado o custo de capital passa a ser necessário o levantamento da diferença média entre ativo e passivo, também chamado de “Net Assets”.

O modelo de cálculo para chegarmos ao “Average Net Assets” é descrito abaixo, neste exemplo foi suposto o cálculo descrito abaixo, para o mês de Dezembro de 2002, ou 0212. Podemos notar que é dado maior peso aos trimestres intermediários, sendo que o primeiro trimestre do ano e o último têm peso Um no cálculo.

$$\text{“ANA”} = \frac{\text{net ass.0112} + 2 \times \text{net ass.0203} + 2 \times \text{net ass.0206} + 2 \times \text{net ass.0209} + \text{net ass.0212}}{8}$$

A média anual ponderada deste Net Assets nos dará o Average Net Assets, multiplicando o mesmo pelo o WACC (custo de capital), teremos o valor financeiro do custo de capital. Por último, basta subtrairmos o valor encontrado do resultado operacional e teremos o valor adicionado da empresa ou EVA.

## 5.8. Críticas e Sugestões

Uma parte importante do estudo de caso é perceber os pontos fracos que se observa no processo de custos da empresa e levantar sugestões para a mesma.

A maior deficiência é a não aplicação de técnicas de tendências, deixando o gestor ter amplo direito de interferir de forma independente, sem a visão de consolidação do processo

Um ponto extremamente complicado é a separação dos Recursos das linhas de produto da empresa como um todo. Essa é uma exigência da Suécia, porém o sistema e as pessoas encarregadas por fazerem isso, ainda trazem consigo uma herança hierárquica, onde tudo estava centralizado, e era desnecessária esta abertura.

## 6. CONCLUSÃO

Encerrada a fase negra da inflação galopante, que chegou a levar algumas empresas a criarem moedas próprias, num esforço de ter um padrões minimamente confiáveis, a gestão de orçamento merece atenção nos novos tempos de estabilidade monetária. As médias e grandes empresas brasileiras, fortemente pressionadas pela competitividade de seus mercados, começam a perceber que podem ter ganhado substancial com a prática de controle e comparatividade de seus custos.

O Custo padrão (STK), antes de ser um instrumento de controle, é um sinalizador de comportamento e situações que comprometem os planos e ações tratados junto ao acionista.

O planejamento e controle podem ser aplicados às organizações de qualquer porte e perfil, prevendo um exame detalhado dos gastos, a definição de metas específicas de acordo com seu desempenho comparado às melhores práticas, desafios compatíveis com o potencial de ganho de cada área e uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos. É importante saber que ter um controle eficaz de despesas é fundamental para garantir competitividade e lucratividade.

O processo de acompanhamento das despesas define responsabilidades claras pela avaliação do “Previsto” x “Realizado”. Assim sendo, todos os desvios devem ser tratados e analisados através de relatórios visando à clara compreensão das causas dos desvios e o desenvolvimento de um plano de ação para eliminá-las.

Diante do exposto, é imprescindível para uma organização no atual cenário de negócios, estabelecer seus objetivos e transformá-los em ação empresarial, a fim de ser cumprida sua missão.

**AB Electrolux**
**PROFIT AND LOSS STATEMENT**

Form **02**

Telefax + 46 8 13 72 77	Phone +46 8 768 60 00	Company	Period	Currency	Date Completed
Telefax + 46 8 738 82 97	Dept. C-EK			000's	

Account code	Account name	Spec form	Line			
F020100	Net Sales, External		01			
F020200	Net Sales, Group		02			
F020300	Net Sales, Subgroup		03			
F020400			04			
	<b>NET SALES</b>		<b>05</b>			
F020600	Landed cost		06			
F020700			07			
	<b>GROSS PROFIT I</b>		<b>10</b>			
F021100	Warranty cost		11			
F021200			12			
F021300	Factory cost variances		13			
F021400	Stock values adjustments		14			
	<b>GROSS PROFIT II</b>		<b>15</b>			
F021600	Marketing expenses		16			
F021700			17			
F021800	Rev. of admin. exp. in L.C.		18			
F021900	Administration expenses		19			
	<b>OPERATING RESULT I</b>		<b>25</b>			
F022600	Rev. of calc. depreciation	05	26			
F022700	Depreciation acc. to plan	05	27			
F022800	Own building net result	05	28			
F022900	Currency translation diff.	05	29			
F023000	Exchange diff. operating	05	30			
F023100	Prior period adjustments	05	31			
F023200	Restructuring reserves	05	32			
F023300	Other operating income/expenses	05	33			
F023400	Profit fr. extern. sales fixed ass.	12B	34			
F023500	Loss fr. extern. sales fixed ass.	12B	35			
F023600			36			
F023700			37			
F123899	Royalties to/from Group	12A	38			
F023900			39			
	<b>OPERATING RESULT II</b>		<b>50</b>			
F025400	Other financial income/expenses	12B	54			
F125599		12A	55			
F125699	Dividends from Group	12A	56			
F125799	Interest from Group	12A	57			
F025800	Exchange diff. loans		58			
F025900	Dividends external	12B	59			
F026000	Interest income external		60			
F126199	Interest to Group	12A	61			
F026200	Interest exp. extern short loans		62			
F026300	Interest exp. extern other		63			
F026400			64			
F026500			65			
	<b>OPERATING RESULT III</b>		<b>70</b>			
F027100	Amortization of acq. goodwill	12B	71			
F027200	P/L on sales fix. Assets Group	12B	72			
F027300	Revaluation of Group shares	12B	73			
F027400	P/L on sales of shares in Group	12B	74			
F027500	Reversal of result	12B	75			
F027600		12B	76			
F127799	Central Marketing		77			
F127899	Central Charges	12A	78			
F027900		12A	79			
F028000			80			
	<b>RESULT BEF. APPR. AND TAXES</b>		<b>85</b>			
F028600	Rev. of depr. to plan		86			
F028700	Fiscal depreciation/act. tool cost		87			
F028800	Adj. of other untaxed reserves		88			
F028900	Bad debts res. Group		89			
F129099	Group contribution	12A	90			
F029100			91			
F029200			92			
F029300			93			
	<b>RESULT BEFORE TAXES</b>		<b>95</b>			
F029600	Income taxes		96			

**Anexo A**

Telefax + 46 8 13 72 77	Phone +46 8 768 60 00	Company	Period	Currency	Date Completed
Telefax + 46 8 738 82 97	Dept. C-EK			000's	

Account code	Account name	Spec form	Line			
107000	Acquisition goodwill	29	01			
106000	Tenancy rights	29	02			
109000	Other intangible assets	29	03			
	<b>INTANGIBLE ASSETS</b>	<b>03</b>	<b>10</b>			
115000	Land and land improvements	27	11			
111000	Buildings and leasehold improvements	27	12			
118000	Plants under construction	27	13			
121000	Machinery and technical installations	27	14			
122000	Other equipment	27	15			
128800	Adv payments for machinery and equipment	27	16			
128900	Adv payments for machinery and equipment Group	28	17			
	<b>TANGIBLE FIXED ASSETS</b>		<b>25</b>			
131000	Shares and participations in Group OB/CB	34G	26			
133000	Shares and participations in associated companies	34	27			
135000	Other shares and participations	34	28			
135400	Bonds and other securities	34	29			
138100	Trade notes receivable		30			
132100	Long-term receivables int. bearing Group	28	31			
132200	Long-term receivables non- int. bearing Group	28	32			
138700	Other external long-term receivables gross	29	33			
139000	Reserve for doubtful ext. long-term receivable	29,38	34			
139500	Deferred tax assets		35			
139900	Blocked accounts for investments reserves	29	36			
139700			37			
	<b>FINANCIAL FIXED ASSETS</b>		<b>40</b>			
142000	Supplies including raw material gross	47,48	41			
144000	Work in progress	47,48	42			
145500	Reserve for obsolescence work in progress	47,48	43			
145000	Finished products gross	47,48	44			
144500	Reserve for obsolescence finished products	47,48	45			
145900	Reserve for new standard prices	47,48	46			
148000	Advances to suppliers		47			
	<b>INVENTORIES</b>		<b>55</b>			
151000	Trade notes and accounts receivable gross	40	56			
151500	Reserve for trade accounts receivable	38,40	57			
151600	Advances from customers	40	58			
152000	Credit direct sales receivables gross		59			
152500	Reserve for CDS receivables	38	60			
152600	Reserve for unearned CDS		61			
156000	Receivables from customers Group	28	62			
156500	Receivables assigned to factoring Group		63			
	<b>ACCOUNTS RECEIVABLE</b>		<b>70</b>			
166000	Short-term dep. and int. bearing receiv Group	03,28	71			
166500	Short-term dep. and non-int. bearing receiv Group	03,28	72			
164000	Taxes receivable	03	73			
168000	Miscellaneous short-term receivables	03,29	74			
169000	Reserve for doubtful accounts	03,29,38	75			
170000	Prepaid expenses and accrued income external	03,29,37	76			
170500	Prepaid expenses and accrued income Group	03,28	77			
	<b>OTHER SHORT-TERM RECEIVABLES</b>	<b>03</b>	<b>85</b>			
180000	Shares, bonds, particip and other securities	03,34	87			
193500	Cash in transit	03,37	88			
196000	Group cash pool account	03,28	89			
193000	Cash and bank balances	03,37	90			
	<b>LIQUID ASSETS</b>	<b>03</b>	<b>95</b>			
	<b>ASSETS</b>	<b>03</b>	<b>99</b>			

Telefax + 46 8 13 72 77	Phone +46 8 768 60 00	Company	Period	Currency	Date Completed
Telefax + 46 8 738 82 97	Dept. C-EK			000's	

Account code	Account name	Spec form	Line			
	Shares capital, CB	30	01			
	Statutory Reserves	30	02			
	Retained earnings	30	06			
	Net profit/loss for the period	30	07			
	<b>EQUITY CAPITAL</b>		<b>10</b>			
215000	Depreciation in excess of plan	27	26			
219000	Other untaxed reserves	29	27			
219500	Reserves for receivables from Group	29	28			
	<b>UNTAXED RESERVES</b>		<b>30</b>			
222000	Guarantee reserves		31			
229100	Restructuring reserve		32			
221100	Reserves for pensions int.bearing		34			
221500	Reserves for pensions non-int.bearing		35			
221900	Other post-retirement benefits		36			
225000	Deferred tax liabilities		38			
229000	Other reserves	29	39			
	<b>RESERVES</b>		<b>40</b>			
231000	Debenture and bond loans	35,37	42			
233000	Other long-term loans fixed rate	35,37	43			
233100	Other long-term loans floating rate	35,37	44			
236100	Long-term loans from Group	28	45			
236200	Fictitious internal equity	28	46			
233200	Other interest bearing liabilities		49			
233000	Short-term loans	35,37	50			
236300	Short-term loans from Group	28	51			
233400	Financial bills	35	52			
233900	Receivables assigned to factoring External		53			
233800	Discounted trade notes		55			
236400	Group cash pool account	28	56			
	<b>FINANCIAL LIABILITIES</b>		<b>60</b>			
291000	Accrued expenses and prepaid income	29,37	62			
291500	Accrued expenses and prepaid income Group	28,29	63			
280000	Miscellaneous operating liabilities	29	64			
286100	Other non interest bearing liabilities Group	28,29	65			
251000	Taxes payable		66			
244000	Trade notes payable to suppliers		67			
244500	Due to suppliers (excluding trade notes)		68			
286200	Due to customers/suppliers Group	28	69			
	<b>OPERATING LIABILITIES</b>		<b>80</b>			
	<b>EQUITY CAPITAL AND LIABILITIES</b>		<b>95</b>			

## Anexo A

AB Electrolux SPECIFICATION PER PRODUCTLINE

Form

48A

Telefax + 46 8 13 72 77	Phone +46 8 768 60 00	Company	Period	Currency	Date Completed
Telefax + 46 8 738 82 97	Dept. C-EK			000's	

Cate-gory	Product Line	Product Group	Net Sales	Gross Profit I	Gross Profit II	Operating Result I	Operating Result II
A	B	C	D	E	F	G	H
Total External							
Total Group							
Total							

AB Electrolux SPECIFICATION PER PRODUCTLINE

Form

48B

Telefax + 46 8 13 72 77	Phone +46 8 768 60 00	Company	Period	Currency	Date Completed
Telefax + 46 8 738 82 97	Dept. C-EK			000's	

Cate-gory	Product Line	Product Group	Net Assets	Accounts Receivable	Inventories		Fixed Assets	Suppliers
A	B	C	K	L	M	N	O	P
Total External								
Total Group								
Total								

AB Electrolux SPECIFICATION PER PRODUCTLINE

Form

48C

Telefax + 46 8 13 72 77	Phone +46 8 768 60 00	Company	Period	Currency	Date Completed
Telefax + 46 8 738 82 97	Dept. C-EK			000's	

Cate-gory	Product Line	Product Group	Operating Cash-Flow	Capital Expenditures	Planned Depreciation	Order Stock	Employees e.o.p	
A	B	C	R	S	T	U	V	X
Total External								
Total Group								
Total								

Anexo A



PRODUTO						
TRIO	STK2004	Abr/04	Mai/04	Mai/04	Jun/04	Jul/04
		ACTUAL	BQ1	ACTUAL	BQ1	BQ2
PLANNING PRODUCTION	100000	9000	11619	9597	11675	11826
DM (*)	80,00	77,60	79,00	78,40	79,00	78,50
DL	30,00	29,10	29,00	29,40	19,00	17,00
FOv	16,00	15,52	15,50	15,68	14,00	14,60
STK1	126,00	122,22	123,50	123,48	112,00	110,10
FOI	14,00	13,58	13,90	13,72	13,64	10,93
MO	12,00	11,64	11,20	11,76	10,00	11,00
STK-2	152,00	147,44	148,60	148,96	135,64	132,03
TC	5,60	5,43	5,30	5,49	4,90	4,80
DC	4,60	4,46	1,40	4,51	1,54	1,32
STK-3	162,20	157,33	111,32	158,96	142,08	138,15
GGF	82,20	79,73	32,32	80,56	63,08	59,65
TOT. PROD. LINE	250.000	28.000	16.339	20.332		
TOT PROD. PLANT	800.000	120.000	38.824	43.228		
JUSTIFICATION					0,80	(0,60)
COMPRAS/MATERIAIS						(0,60)
Previa-se um aumento decorrente ao aumento famílias MC,PC,EC,CC,BB,MO e CC sendo que o mes						(0,05)
* PC - Componentes Plásticos - BB - Rolamentos						
MC - Componentes Metálicos						
EC - Componentes Elétricos - CC - Cabos						
Suporte inferior (77405127):Redução de 3% no PP composto boreallis conforme RAP 089/2003 - MSM						(0,05)
Tampa IV preta (77491145):Redução de PP BRASKEN conforme RAP 077/2003 - MSM						(0,20)
						(0,30)
ENGENHARIA						-
MANUFATURA/ESTOQUE						-
OBSERVAÇÕES						-

## Anexo A

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

**ELECTROLUX STK Handbook - Standard Cost Calculation**, Suécia

**KOTLER, P. Administração de marketing**. São Paulo: Atlas, 1974.

**MARTINS, ELISEU Contabilidade de Custos** São Paulo – Atlas, 2003.

**SANVICENTE, A. Z. & SANTOS, C. C. Orçamento na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

**TUNG, N. H. Orçamento empresarial no Brasil**. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1975.

**WELSCH, G. A. Orçamento Empresarial: planejamento e controle de lucro**. São Paulo: Atlas, 1971.

**MARTINS, ELISEU Contabilidade de Custos** São Paulo – Atlas, 2003.